

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Especialização em Contabilidade Pública

Sandra Ribeiro de Moraes Leite

CRIAÇÃO DE UM ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO  
PODER JUDICIÁRIO FEDERAL

Brasília  
2008

Professor Doutor Roberto Armando Ramos de Aguiar  
Reitor *Pro Tempore* da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação

Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama  
Coordenador Geral do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Sandra Ribeiro de Moraes Leite

**CRIAÇÃO DE UM ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO  
PODER JUDICIÁRIO FEDERAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e obtenção do grau de Especialista.

Orientador: Prof. PHD Renato Jorge Brown Ribeiro

Brasília  
2008

LEITE, Sandra Ribeiro de Moraes

Criação de um Órgão Central de Controle Interno no Âmbito do Poder Judiciário Federal / Sandra Ribeiro de Moraes Leite- Brasília, 2008.  
Quant p.

Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade de Brasília, 2008.

Bibliografia.

1.Controle Interno 2.Poder Judiciário 3.Administração Pública 4.  
Corrupção  
I.Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da  
Informação e Documentação da UnB.II.Título.

CDD –

**Ao Senhor, que sempre está presente  
nos ajudando na jornada, e que me  
possibilitou cumprir mais esta etapa de minha vida;  
à minha família querida, que sempre me apoiou,  
sem nunca reclamar do tempo que lhes foi roubado.**

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Superior Tribunal de Justiça, que me proporcionou a oportunidade de crescimento profissional.

Ao Prof. Mestre Renato Jorge Brown Ribeiro, orientador deste trabalho, que demonstrou respeito, profissionalismo e competência no exercício desta função.

Aos queridos colegas de curso e de trabalho, que de alguma forma contribuíram na execução desta monografia.

## RESUMO

A falta de padronização dos procedimentos adotados nos diversos órgãos de controle interno que compõe o Poder Judiciário Federal é um problema que vem sendo vivenciado desde a criação destes órgãos por ocasião da promulgação da Constituição Federal de 1988. Ressalte-se que situação semelhante foi vivenciada pelo Poder Executivo Federal que, buscando equacionar o problema, criou a Controladoria Geral da União – CGU, que, além do objetivo principal de proteção do patrimônio público, tem ainda o de padronizar a forma de atuação dos Sistemas de Controle Interno dos diversos órgãos a ela subordinados. Para melhor compreensão do tema em estudo, abordaremos diversos conceitos relacionados ao assunto - controle interno, auditoria, regularidade, etc. – uma vez que aspectos ligados a esses conceitos possuem várias ramificações, de acordo com o organismo de controle interno que o esteja examinando. Como forma de solução dos problemas relacionados à falta de padronização dos Controles Internos dos órgãos do Poder Judiciário, foi proposta a criação de um órgão central de controle interno, com competência para supervisionar os órgãos setoriais dos tribunais superiores que compõem o Poder Judiciário Federal. Tal providência acarretaria a valorização dos servidores que atuam na área de controle interno desses tribunais, dando-lhes mais independência e incentivo para desempenho de suas atividades. Propomos que o Conselho Nacional de Justiça, criado pela Emenda Constitucional n.º 45, de 30 de dezembro de 2004, incorpore em sua estrutura este novo órgão que teria a atribuição de coordenar e supervisionar a forma de atuação dos Sistemas de Controle Interno dos Tribunais, uma que possui dentre suas competências institucionais a de fiscalizar a atuação do Poder Judiciário e de seus integrantes.

**Palavras-Chave-** Controle Interno. Auditoria. Poder Judiciário

## **LISTA DE QUADROS**

- QUADRO 1- Evolução da Auditoria
- QUADRO 2- Tipos de Auditoria
- QUADRO 3 - Postulados Básicos da INTOSAI
- QUADRO 4 - Componentes de Controle Interno
- QUADRO 5 - Organograma do Poder Judiciário



**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AUDIBRA	Instituto dos Auditores Interno do Brasil
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STM	Superior Tribunal Militar
TCU	Tribunal de Contas da União
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho

## SUMÁRIO

<b>RESUMO .....</b>	<b>vii</b>
<b>LISTA DE QUADROS .....</b>	<b>viii</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>ix</b>
<b>1- INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2- A AUDITORIA E SUA IMPORTÂNCIA .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1- Importância da Auditoria .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2- Evolução da Auditoria .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3- Tipos de Auditoria .....</b>	<b>19</b>
<b>3- SISTEMAS DE CONTROLE: EXTERNO E INTERNO .....</b>	<b>21</b>
<b>3.1- Controle Externo .....</b>	<b>21</b>
<b>3.2- Controle Interno .....</b>	<b>23</b>
<b>3.2.1- Objetivos do controle interno .....</b>	<b>24</b>
<b>3.2.2- Características do controle interno .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2.3- Fatores do controle interno .....</b>	<b>25</b>
<b>3.2.4- Tipos de controle interno .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2.5- Componentes de controle interno – COSO .....</b>	<b>27</b>
<b>4- O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....</b>	<b>30</b>
<b>4.1- O Controle Interno no Poder Executivo Federal .....</b>	<b>33</b>
<b>4.1.1- O papel desempenhado pelas controladorias .....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.2- Necessidade de harmonização dos procedimentos .....</b>	<b>36</b>
<b>4.2- Competência da Controladoria Geral da União .....</b>	<b>37</b>
<b>5- ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO PODER JUDICIÁRIO FEDERAL .....</b>	<b>39</b>
<b>5.1- O Conselho Nacional de Justiça como Órgão Central de Controle     Interno.....</b>	<b>40</b>
<b>5.2- Impossibilidade de Extinção dos Controles Internos Setoriais .....</b>	<b>45</b>
<b>6- CONCLUSÃO .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>
<b>BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.</b>	<b>50</b>

## 1- INTRODUÇÃO

No Brasil, como em outros países modernos, temos enfrentado o grande problema que assola as instituições públicas: a corrupção. A cada dia testemunhamos a descoberta de novos esquemas de fraude por intermédio dos quais os recursos que poderiam estar sendo empregados pelo governo no atendimento de necessidades essenciais da população, principalmente das camadas mais carentes, estão sendo desviados ou mal geridos.

Diversos são os fatores que têm contribuído para o avanço da corrupção em nosso país, dentre os quais podemos citar o sistema de favorecimento existente no processo de escolha de nossos representantes (eleições), a burocracia que alimenta o “jeitinho brasileiro” e tantos outros que ao longo de nossa história têm minado nossos recursos e contribuído para o aumento do nível de desigualdade social.

Todos esses fatos foram determinantes para a percepção da necessidade de implementação de um sistema que fortaleça o controle do Estado sobre suas atividades. Com isso, a Constituição de 1988 contemplou na Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, diversos dispositivos relacionados ao assunto e especificamente no art. 74 estabeleceu que:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;” (Constituição Federal, 1988)

Pode-se observar que, mesmo com o mandamento constitucional sobre a necessidade de controle sobre as atividades do governo, e, embora tenham sido criadas unidades encarregadas do controle interno, nos órgãos que compõem os poderes da União, a atuação desses ainda é tímida frente às grandes dificuldades que enfrentam no cumprimento de sua missão constitucional, qual seja a de contribuir no combate à corrupção e à malversação dos recursos públicos.

Muito se fala sobre as formas de acabar com a corrupção e os mecanismos de combate a esse câncer que tem corroído nossas instituições e incutido na mente da população que se trata de uma questão genética, herdada de nossos colonizadores que seriam todos representantes das mazelas do estado de Portugal e exportados para o Brasil.

Nada obstante, os fatores sócio-culturais que possam influenciar nossa sociedade, entendemos que existem sim, mecanismos capazes de minimizar sensivelmente as ações que levam ao desvio dos recursos do Estado. Comungamos do entendimento do Doutor Stephen Kanitz sobre a origem da corrupção no qual menciona que *“O Brasil não é um país intrinsecamente corrupto. Não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado, por exemplo, de desterrados portugueses”*. (Publicado pela Revista Veja edição 1600, ano 32, nº 22, de 2 de junho de 1999, página 21).

Ainda neste artigo o professor destaca os mecanismos públicos e privados que favorecem a corrupção, e conclui asseverando que *“Precisamos da vigilância de um poderoso sistema imunológico que combata a infecção no nascedouro, como acontece nos países considerados honestos e auditados. Portanto, o Brasil não é um país corrupto. É apenas um país pouco auditado”*.

Como já dito anteriormente, comungamos com a opinião do Doutor Kanitz de que no Brasil existem poucos profissionais especializados em auditoria e controle interno, por tanto, abraçamos a idéia de tentar mostrar neste estudo os benefícios advindos da criação de um órgão central de controle interno no âmbito do Poder Judiciário Federal, com o intuito de auxiliar a atuação dos órgãos setoriais e emprestar-lhes maior autonomia, eficiência e eficácia.

O presente trabalho foi elaborado por intermédio de estudo da legislação aplicável à matéria, artigos de especialistas no assunto, pareceres de juristas e artigos divulgados pelo governo, tudo com a intenção de demonstrar a necessidade de se valorizar as atividades de controladoria, bem como a viabilidade de criação de um órgão central no Poder Judiciário Federal.

## 2- A AUDITORIA E SUA IMPORTÂNCIA

Antes de adentrarmos ao tema propriamente dito desta monografia, entendemos importante conceituar e abordar alguns aspectos importantes relacionados à auditoria e sua importância na prevenção e detecção de fraudes, bem como para o aumento da eficiência e eficácia da Administração Pública. Para tanto, apresentaremos alguns conceitos relacionados à história da auditoria, sua evolução, seus objetivos e os tipos de auditoria.

### 2.1– Importância da Auditoria

A auditoria, em essência pode ser conceituada como uma ferramenta de controle gerencial que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência e eficácia de outros controles. Segundo a definição encontrada no Dicionário Eletrônico Aurélio V.2.0, temos que a auditoria representa o *“Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço;”*

No entanto, também deve ser entendida como uma atividade de assessoramento à administração quanto ao desempenho das atribuições definidas para cada área da entidade.

Seu papel é de fundamental importância, pois subsidia o administrador com dados e informações tecnicamente elaborados, relativos às atividades cujo acompanhamento e supervisão este não tem condições de realizar. O exame feito pela auditoria abrange os seguintes aspectos:

- adequação e eficácia dos controles;
- integridade e confiabilidade das informações e registros; confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva aplicação pela empresa;
- eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e

- compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

A Auditoria na realização de suas atividades leva em consideração o controle interno das companhias auditadas, e assume cada vez mais um papel de assessoria. Assim, uma definição mais abrangente para sua forma de atuação seria, segundo Crepaldi (2002), a seguinte:

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. (CREPALDI, 2002. p.27)

O trabalho do auditor é executado com a finalidade de atender a interesses de acionistas, investidores, financiadores e do próprio Estado, ou para cumprir normas legais que regulam o mercado acionário. Geralmente, ao término de uma auditoria ocorre a emissão de um documento formal, conhecido como Parecer da Auditoria, que serve para publicação junto às Demonstrações Financeiras ou Contábeis, no encerramento de um período ou do exercício social, por força de exigência da legislação.

Convém ressaltar que o auditor não tem responsabilidade direta nem autoridade sobre as atividades que examina no desempenho de suas funções. Os problemas administrativos não vão desaparecer só porque uma empresa foi auditada, o responsável pela gestão das empresas são os empresários.

Dessa forma, os auditores devem ter o máximo de cuidado e zelo na execução dos trabalhos e na exposição de suas conclusões, mantendo sempre a imparcialidade em suas opiniões sobre as demonstrações contábeis. Deve haver também domínio dos conhecimentos gerais e específicos, pois sua função é ajudar na criação de controles internos eficientes que minimizem as fraudes e corrupções que possam ser praticadas.

O termo auditor, no latim, significava "aquele que ouve", ou "ouvinte", e foi utilizado para descrever a atividade de "conferentes e revisores".

SÁ (2000) descreve auditoria da seguinte forma:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da

riqueza azienal, pública ou privada, quer ocorridos quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (SÁ, 2000, pág. 25)

Segundo FRANCO e MARRA (2001) a palavra auditoria é definida como:

A técnica contábil que - através de procedimentos específicos que lhes são peculiares, aplicados nos exames de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (FRANDO E MARRA, 2001, pág. 28)

Auditoria é uma técnica contábil que foi desenvolvida para possibilitar o controle patrimonial, e dar maior segurança aos administradores, proprietários, fisco e financiadores no sentido da integridade do valor. Deve ser compreendida como um conjunto de ações de assessoramento e consultoria. A verificação de procedimentos e a validação dos controles internos utilizados pela organização permitem ao profissional auditor emitir uma opinião de aconselhamento à direção, garantindo precisão e segurança na tomada de decisão.

## **2.2– Evolução da Auditoria**

A fim de que possamos compreender com mais profundidade o que é Auditoria, é importante fazermos uma abordagem do início de sua origem, pois só as origens possibilitarão a compreensão dos fatos presentes.

Há mais de 6.000 anos atrás, o comércio era intenso, sendo o controle religioso sobre o estado grande e poderoso, o que acarretava a necessidade do registro de grande quantidade de fatos, não demorando, o desenvolvimento da Auditoria.

É difícil precisar quando começa exatamente a história da auditoria, pois qualquer pessoa que tivesse a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros de alguma transação, prestando contas a um superior, pode ser considerada como auditor. Segundo Sá (1994), a Auditoria surgiu na Suméria:

... pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a 'profissionais especialistas'. Provas, também, de 'revisões' ou 'conferências' dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. *Uma primitiva, mas eficiente 'auditoria' já ocorria 2.600 anos a. C., feita por revisores ou 'inspetores de contas' na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no museu do centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o Professor Federico Melis, das Universidades de Florença e Pisa)"* (SÁ, 1994:13-14, apud CRUZ)

De acordo com Attie (1998) a auditoria é uma atividade nova, e os indícios da profissão do auditor surgiram a partir do século XIV:

Foi a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão do auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade a suas demonstrações financeiras. (ATTIE, 1998, pág. 28).

Com a evolução do capitalismo e o surgimento das grandes corporações, a auditoria encontrou um campo propício para o seu desenvolvimento, com teorias e aplicações no campo prático, tendo os Estados Unidos herdado da Inglaterra a tradição dos auditores, criando lá sólidas raízes.

A partir do advento do mercado de capitais nos Estados Unidos e em alguns países europeus, milhares de pessoas se tornaram acionistas de grandes empresas, e interessados na análise de seus balanços e resultados deram impulso a esse novo cenário econômico gerando a necessidade da auditoria para evitar fraudes nas demonstrações contábeis.

Dessa forma, uma das causas do surgimento da auditoria, foi a necessidade de validação dos registros contábeis, que, com o aparecimento de grandes empresas, começaram a ter uma grande importância para o imposto de renda, que era baseado nos balanços. Ademais, o crescimento da economia mundial e o surgimento de grandes empresas que gerenciavam o capital de várias pessoas tornaram essencial que os registros contábeis fossem confirmados a fim de possibilitar que os interessados tivessem um autocontrole de todo o patrimônio auditado.

No Brasil a atividade de auditoria teve início com a chegada das companhias inglesas no início do século XX, mas ganhou notável expansão na década de 1970, com o desenvolvimento das companhias abertas e o ingresso de capitais estrangeiros. Houve



ainda a contribuição das empresas internacionais de auditoria contábil que aqui se instalaram e trouxeram consigo um conjunto de técnicas de auditoria, o perfil do tipo de profissional para ser recrutado e um programa de desenvolvimento de pessoal.

As companhias abertas que vieram para o Brasil estavam subordinadas à legislação de seu país de origem, a qual exigia que seus investimentos fossem auditados, o que forçou que o governo, procedesse à regulamentação das práticas de auditoria, o que veio a ocorrer por meio da criação do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Imobiliários, que foram os órgãos responsáveis pela regulamentação do trabalho da auditoria.

De acordo com Almeida (2003) a implantação e aperfeiçoamento da auditoria no Brasil ocorreram da seguinte forma:

Somente em 1965, pela Lei 4.728 (que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão "auditores independentes". Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BCB – estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória à auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional – SFN – e companhias abertas. O BCB estabeleceu também, por meio da circular nº 179, de 11-5-1972, as normas gerais de auditoria. Cabe ressaltar que a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB -, atualmente denominado Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) (ALMEIDA, 2003, pág. 28)

Inicialmente, as auditorias eram denominadas corretivas, pois visavam detectar fraudes, e verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas. Estas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis.

A evolução da auditoria contábil começou no final do século XIX na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, impulsionada, mais uma vez, pelo crescimento das empresas e pelo interesse da economia popular nas grandes organizações, época da Revolução Industrial segundo Boynton, 2002. A partir daí é possível elaborar um panorama dos principais acontecimentos que influenciaram a evolução do trabalho de auditoria no mundo.

QUADRO 1 – Evolução da Auditoria

ANO	ACONTECIMENTO
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital [...].
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA ( <i>Institute of Public Accountants</i> ), que sucede a Associação supra citada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA ( <i>American Institute of Accountants</i> ).
1929	Crash da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC ( <i>Security and Exchange Commission</i> ), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais [...].
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação do AIA para AICPA ( <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> ), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) [...].
1973	Surgimento do FASB ( <i>Financial Accounting Standards Board</i> ), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385, é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC ( <i>International Federation of Accountants</i> ), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> , com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desse padrões.
2001	Surgimento do IASB ( <i>International Accounting Standards Board</i> ), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC ( <i>International Accounting Standards Committee</i> ), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001).

Com o crescimento das organizações, houve o envolvimento de um número cada vez maior de pessoas, o que possibilitou a divisão do trabalho, tendo sido criadas às funções de custódia dos bens e dos registros contábeis, o que requereu novos controles internos para proteger os bens, detectar e evitar fraudes.

Desse momento em diante, a verificação de todas as operações e de todos os registros se tornou inviável, em função de seu alto custo e, por conseguinte, a função do

auditor contábil foi alterada, passando a examinar o sistema de controles internos e o sistema contábil, com a finalidade de verificar se a forma como é projetado permite manter registros exatos, proteger os ativos e elaborar relatórios merecedores de confiança.

## **2.3 – Tipos de Auditoria**

Com a evolução do mercado econômico foram surgindo diferentes necessidades de verificação dos processos, dos seus reflexos e vantagens, e a auditoria pôde se apresentar sob diferentes formas.

De acordo com CREPALDI (2002), a auditoria se divide em duas classes fundamentais, quais sejam:

Auditoria das demonstrações financeiras: é o exame das mesmas, por um profissional independente com o desígnio de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.

Auditoria operacional ou de gestão: é um processo de avaliação do desempenho real, e confronto com o esperado, o que leva inevitavelmente, a apresentação de recomendações destinadas a melhorar o êxito da organização. (CREPALDI, 2002, pág. 30)

A partir dessas duas classes fundamentais, há o desmembramento dos tipos de auditoria que podem ser classificadas de acordo com os tipos e os respectivos objetivos. É importante ressaltar que a partir dessas duas classes os desmembramentos foram sendo necessários em razão da modernização verificada em todo mundo, principalmente na área tecnológica, que demandaram cada vez mais que as auditorias fossem sendo direcionadas para o atendimento de determinados seguimentos de sua área de atuação.

Assim, as auditorias foram se especializando com vistas a alcançar uma maior abrangência nos trabalhos realizados. Surgiram então auditorias nas áreas de sistemas de informática, de construção civil, de gestão empresarial e governamental, de finanças e tributos, ambiental, etc.

Para melhor visualização apresentamos a tabela abaixo, elaborada por Oliveira e Diniz (2002, Atlas) que contempla nove tipos de auditorias e seus respectivos objetivos.

QUADRO 2 - Tipos de Auditoria

TIPOS DE AUDITORIA	OBJETIVOS
Auditoria das demonstrações contábeis	Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa ou entidade em determinada data.
Auditoria interna	Revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controles internos, visando: - à proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios e desfalques; - à constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos dos bens e direitos da empresa.
Auditoria operacional	Avaliação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais e dos processos administrativos, visando: - ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções.
Auditoria de cumprimento normativo ou <i>compliance audit</i>	Auditoria para verificação do cumprimento/observância de normas e procedimentos implantados pela empresa ou pelos órgãos reguladores de determinadas atividades. Por exemplo, normas implantadas pelo Banco Central do Brasil a serem observadas pelas instituições financeiras para o combate do crime de "lavagem de dinheiro".
Auditoria de gestão	Trabalhos dirigidos à análise dos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.
Auditoria de sistemas	Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações, visando otimizar a utilização dos recursos de computação de dados, minimizar os riscos envolvidos nos processos e garantir a geração de informações e dados confiáveis, em tempo, ao menor custo possível.
Auditoria fiscal e tributária	Análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamento dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Auditoria ambiental	Avaliação dos processos operacionais e produtivos das empresas visando (a) à identificação de danos ao meio ambiente e quantificação de contingências e (b) preparação da empresa para receber o Certificado ISO 14000 – meio ambiente.
Auditoria nos processos de compras e vendas de empresas e reestruturações societárias – incorporações, fusões, cisões e formação de <i>joint ventures</i>	- auditoria das demonstrações contábeis das empresas envolvidas; - assessoria na avaliação das empresas objetos de negociação societária; - avaliação dos ativos objetos de negociação; - identificação de contingências fiscais, trabalhistas, ambientais, cíveis etc, nas empresas envolvidas.

Fonte: Adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001).

Como podemos ver a auditoria é uma ferramenta de fundamental importância no papel de avaliação e controle da gestão das entidades por ela abrangidas. Sua utilização de forma diligente propicia ao administrador e ao investidor a segurança necessária para a tomada de decisão.

### **3 – SISTEMAS DE CONTROLE: EXTERNO E INTERNO**

As atividades que envolvem os Sistemas de Controle, tanto Externo quanto Interno são muito abrangentes e genéricas à medida que envolve todos os procedimentos e rotinas de natureza contábil e administrativa. De acordo com a Declaração de Lima – que é considerada a Carta Magna da Auditoria na Administração Pública, a atividade de controle tem a seguinte finalidade:

**Art. 1 - Finalidade do controle**

O controle não representa uma finalidade em si mesmo, mas uma parte imprescindível de um mecanismo regulador que deve apontar, oportunamente, os desvios das normas e as infrações dos princípios da legalidade, rentabilidade, utilidade e racionalidade das operações financeiras, de tal modo que possam apontar as medidas corretivas em cada caso, determinar a responsabilidade do órgão culpado, exigir a indenização correspondente e fazer as determinações que impeçam ou, pelo menos, dificultem, as mesmas ocorrências no futuro.

Como dito anteriormente, a função de controle é muito abrangente, pois envolve uma série procedimentos a serem utilizados pelos profissionais para avaliação da conformidade dos atos praticados pelos gestores públicos, cumprindo um importante papel nas relações entre Estado e sociedade. Assim, considerando o vasto campo de atuação, e com vistas a possibilitar o cumprimento de seus objetivos de forma mais eficiente e abrangente o controle atua de maneira externa, por meio dos Tribunais de Contas da União e internamente por meio dos órgãos de controle interno presentes nas instituições.

#### **3.1 – Controle Externo**

No Brasil o Controle Externo é exercido pelo Poder Legislativo, por meio do Tribunal de Contas da União e nos estados pelos Tribunais de Contas Estaduais, que atualmente são em número de 27, incluindo aí o do Distrito Federal. A Constituição de 1988 ampliou as funções dos Tribunais de Contas determinando que, em suas análises, deveriam ser observados também os critérios de legitimidade, razoabilidade e economicidade, além da legalidade e regularidade, conforme se verifica no art. 70 da Carta Magna.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O Tribunal de Contas da União buscando fazer frente às novas atribuições que lhe foram conferidas alinhou-se ao que há de mais moderno em termos de técnicas de controle exercidos pelas Entidades de Fiscalização Superior, as quais fazem parte da INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Buscando “... *proporcionar uma estrutura para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização das auditorias, inclusive auditorias de sistemas computadorizados.*” (INTOSAI, ) a mencionada entidade, editou o primeiro postulado Básico de Auditoria Pública, baseado, dentre outros documentos, nas Declarações de Lima e de Tóquio, o qual compreende quatro partes:

- (a) Postulados Básicos
- (b) Normas Gerais
- (c) Normas de Procedimento na Execução da Auditoria
- (d) Normas para a Elaboração de Relatórios

Os Postulados Básicos da INTOSAI compreendem o estabelecimento de normas e diretrizes relacionadas aos procedimentos de auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores, que visam traçar os aspectos básicos que serão abordados pelas diversas organizações participantes ao realizarem seus procedimentos de auditoria.

Para melhor visualização apresentamos o diagrama abaixo, elaborado pela mencionada entidade, e ao qual tivemos acesso por meio de apostila fornecida pelo professor José Américo, que ministrou a matéria de Auditoria de Sistemas Contábeis:

QUADRO 3 – Postulados Básicos da INTOSAI

<b>POSTULADOS BÁSICOS</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Observância das Normas</li> <li>• Julgamento Imparcial</li> <li>• <i>Accountability</i><sup>1</sup> Pública</li> <li>• Responsabilidade Gerencial</li> <li>• Promulgação das Normas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consistência das Normas</li> <li>• Controles Internos</li> <li>• Acesso aos Dados</li> <li>• Atividades Auditadas</li> <li>• Aperfeiçoamento das Técnicas de Auditoria</li> <li>• Conflito de Interesses</li> </ul>

<b>Normas Gerais</b>	<b>Normas de Execução</b>	<b>Normas de Relatório</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independência</li> <li>• Competência</li> <li>• Zelo Profissional</li> <li>• Outras Normas Gerais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento</li> <li>• Supervisão e Revisão</li> <li>• Controles Internos</li> <li>• Evidência</li> <li>• Análise das Demonstrações Financeiras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma</li> <li>• Conteúdo</li> <li>• Título Completo</li> <li>• Assinatura e data</li> <li>• Assuntos Importantes</li> <li>• Observância dos Padrões</li> <li>• Oportunidade</li> </ul>

Fonte: Adaptado de apostila fornecida pelo professor José Américo, que ministrou a matéria de Auditoria Pública.

O Controle Externo, na figura do Tribunal de Contas da União, tem buscado continuamente o aperfeiçoamento de sua forma de atuação, com o intuito de aprimorar os mecanismos de fiscalização para, assim, prevenir e detectar e punir as ocorrências de fraude e corrupção na administração pública, bem como recuperar os recursos desviados. Para consecução desses objetivos o Tribunal de Contas da União consignou em seu atual Plano Estratégico (2006-2010) a seguinte propositura:

A sociedade, por sua vez, clama por moralidade, profissionalismo e excelência da administração pública, bem como por melhor qualidade de vida e redução das desigualdades sociais. O cidadão vem deixando, gradualmente, de ser sujeito passivo em relação ao Estado e passa a exigir, em níveis progressivos, melhores serviços, respeito à cidadania e mais transparência, honestidade, economicidade e efetividade no uso dos recursos públicos. Nesse aspecto, o Tribunal assume papel fundamental na medida em que atua na prevenção, detecção, correção e punição da fraude, do desvio, da corrupção e do desperdício e contribui para a transparência e melhoria do desempenho da administração pública e da alocação de recursos federais” (Plano Estratégico do TCU 2006-2010, p.7).

### 3.2 – O Controle Interno

A atividade do órgão de Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promoverem a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, AUDIBRA (1992) registra:

[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar

a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização. (AUDIBRA 1992, p. 48)

Por esses conceitos, pode-se observar que a alta administração de cada entidade tem a responsabilidade de planejar, organizar, dirigir e controlar todos os desempenhos da organização, de forma que seja possível uma razoável segurança na gestão da coisa pública.

Willian Attie afirma ainda que “[...] *O controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.* (ATTIE, 2000, p. 111)”

Em relação à definição de Controle Interno, deve-se observar que seu significado toma imensa amplitude que desencadeia uma série de procedimentos e métodos bem definidos que, coordenados de forma adequada, asseguram a correta organização necessária para a obtenção dos objetivos delimitados pela administração.

No geral, o conceito de controle interno é muito abrangente. O que se verifica de imediato, é que o controle interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos das operações de uma organização.

### **3.2.1 – Objetivos do Controle Interno**

O exercício de um adequado controle sobre cada uma das áreas da organização assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

Toda organização deve dispor de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de suas operações e informações. Por analogia, toda empresa possui controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não.

A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um Controle Interno eficiente. Informações contábeis distorcidas podem levar à conclusões erradas e danosas para a empresa.



### 3.2.2 – Características do Controle Interno

Um controle interno adequado deve ser estruturado pela administração e deve propiciar uma razoável margem de garantia que os objetivos e metas estabelecidas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade. Razoável margem de garantia pode ser entendida como medidas de efetividade e a custos razoáveis, estabelecidas para evitar desvios ou restringi-los a um nível tolerável.

A adoção de tal sistemática implica que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos serão evitados e, na sua ocorrência, serão detectados e corrigidos dentro de curto prazo, pelos funcionários, como parte de suas funções habituais.

Controles eficientes permitem cumprir os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos.

### 3.2.3 - Fatores do Controle Interno

Os fatores que permeiam as atividades desenvolvidas pelo Controle Interno são estes:

**Eficiência operacional** – compreende a ação a ser desenvolvida na operacionalidade da empresa, de forma ordenada e sistêmica.

**Cumprimento das políticas** – juntamente com as normas, concorrem para obter um determinado resultado. As políticas representam os parâmetros traçados, pela Alta Direção, para a tomada de decisão, a níveis descentralizados, quando em situações repetitivas.

**Proteção dos ativos** – é a sistemática utilizada para bem salvaguardar os ativos da empresa. Abrange também medidas que possam elidir ou minimizar, a um nível razoavelmente aceitável, prejuízos de qualquer natureza, tais como: perdas por desperdício ou gastos excessivos; erros, fraudes e omissões culposas ou dolosas; ineficiência ou negligência; descuidos ou comportamentos premeditados; prevenção contra casualidades ou risco mais estimados, passíveis de seguro.

**Exatidão e confiabilidade dos dados contábeis** – tem por finalidade assegurar que as transações realizadas sejam classificadas e registradas com respaldo em documentos hábeis e probos, em contas próprias, que melhor as representem.

**Plano de organização** – representa a estrutura de poder da empresa. Ele deve mostrar claramente seus diversos escalões hierárquicos, linhas de comando e graus de subordinação, direta e indireta.

### 3.2.4 – Tipos de Controle Interno

Atualmente existem cinco tipos de Controles Internos que podem ser utilizados pelas organizações:

**a) Controles Administrativos** – compreendem o plano de organização do sistema interno.

- Registros estatísticos;
- Estudo de tempos e movimentos;
- Avaliação de desempenho;
- Controle físico e de qualidade;
- Análise mercadológica;
- Planos de treinamento e desenvolvimento de pessoal;
- Segurança industrial.

**b) Controle Interno Contábil** – Controle dos dados contábeis que compreende o plano de organização e todos os procedimentos relacionados com a salvaguarda de ativos e a fidedignidade dos registros financeiros.

Exemplo: segregação de funções, controles físicos sobre ativos, sistemas de conferência, aprovação e autorização.

**c) Controle Interno Operacional** – Destinado a assegurar o cumprimento dos objetivos específicos de uma operação ou transação. Abrange os controles contábeis e incluem relatórios, registros, formulários, sistema de autorização e aprovação, segregação de funções e muitos outros.

**d) Controle de Procedimentos** – ou *procedimento de fluxo*, entretanto, cabe lembrar que os controles de procedimentos podem ser independentes do fluxo de documentação, como ocorre nos casos de reconciliação bancária, conferência física de estoques etc.

e) **Controle de Sistemas de Informações** – É o controle que controla, revisa e utiliza as informações produzidas e fornecidas ao gestor. Essas informações podem ser de natureza financeira, geral e estatística e usada para fins de controle.

### 3.2.5- Componentes de Controle Interno – COSO

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) é uma organização privada criada nos Estados Unidos da América em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis da empresa. Através do trabalho realizado por esta entidade, foram delimitados os cinco componentes do Controle Interno, conforme apresentado no diagrama a seguir:

QUADRO 4 – Componentes de Controle Interno



Fonte: Apostila fornecida pelo prof. José Américo, ao ministrar a matéria de Auditoria de Sistemas Contábeis

Cada um desses elementos possui características próprias que interligados uns aos outros possibilitam ao auditor a visão global do Sistema de Controle Interno. Vejamos:

**1) Ambiente de Controle:** Ele “fixa o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle dos empregados.

É a base para todos os demais componentes, provendo disciplina e estrutura:

- integridade, valores éticos e competência;
- filosofia de administração e estilo operacional;
- forma que a administração designa autoridade e responsabilidade e organiza e desenvolve as pessoas, etc.

**2) Avaliação de Risco:** Toda organização enfrenta uma variedade de riscos de fontes externas e internas. Avaliação de risco é a identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade.

Devido às constantes mudanças no cenário econômico, industrial, regulador e operacional são necessários mecanismos para identificar e lidar com os riscos especiais inerentes.

**3) Atividades de Controle:** Tratam-se de políticas e procedimentos que ajudam a assegurar a observância às diretrizes estabelecidas pela administração.

Atividades de controle acontecem ao longo da organização, em todos os níveis e funções. Inclui uma gama de atividades diversas, como aprovações, autorizações, verificações, revisões de desempenho operacional, reconciliações, salvaguarda de ativos e segregação de funções.

**4) Informação e Comunicação:** As informações pertinentes devem ser identificadas, capturadas e comunicadas sob forma e prazo que permitam às pessoas cumprir suas responsabilidades.

Sistemas de informação geram relatórios com informação operacional, financeira e *compliance*, que possibilita dirigir e controlar o negócio.

Todo o pessoal deve receber uma mensagem clara “de cima” - da cúpula da administração -, de modo que seja disseminada uma consciência de controle por toda a organização; assunto a ser levado a sério.

**5) Monitoração:** Sistemas de controles internos precisam ser monitorados.

A monitoração consiste em um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos, nas organizações, com o passar do tempo.

A extensão e frequência de avaliações dependerão, principalmente, de uma avaliação de riscos e a efetividade de monitorar procedimentos continuamente.

#### 4- O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A atividade de Controle Interno na Administração Pública Brasileira teve início com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em 1936, com as atribuições de racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Nesse período foi instituído o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública.

Como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967, a qual estabeleceu que *“Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.”*

Ressalte-se, no entanto que, normativos legais anteriores à mencionada Constituição de 1967, já haviam lançado o fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira, conforme se observa do dispositivo legal constante do artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que é de responsabilidade do Poder Executivo o exercício dos três tipos de controle da execução orçamentária:

- 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Nesse particular, a Lei 4.320/64 foi inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle, instituindo, ainda, o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos.

Reforçando os ditames já inseridos na Lei 4320/64, o Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (art. 6º). Em relação ao controle, determinou que este seria exercido em todos níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de

contabilidade e auditoria (art 13). Assim, cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (art. 23).

Outra inovação introduzida tanto pela Lei 4.320/64 (art 85), quanto pelo Decreto-Lei 200/67 (art 25, IX, e art 79) foi em relação à obrigatoriedade de apuração do custo dos bens e serviços adquirido pela administração, e estabeleceu que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão.

Destaque-se, no entanto, que, embora o Estado possuísse mecanismos para o *exercício do controle de suas atividades*, segundo Luis Carlos Bresser Pereira em texto preparado para o Fórum Nacional Especial sobre “*Reforma das instituições do Estado brasileiro – Executivo, Legislativo e Judiciário*”, organizado pelo INAE Instituto Nacional de Altos Estudos, e realizado em Brasília em 1 de setembro de 2005, somente a partir de 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, coordenado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE é que o governo brasileiro iniciou a modernização da administração pública. (disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/papers/2005/05.23.ReformadoEstadoBrasileiroeoDesenvolvimento.WEB.pdf>).

Iniciada em 1995, como afirma o professor Luiz Carlos Bresser Pereira, a reforma passou ainda por vários estágios, e várias crises mundiais. Todavia, um fator que impulsionou o avanço dessa reforma foi o agigantamento do estado e a globalização mundial que teve o efeito de uma avalanche impulsionando as federações mundiais a um avanço para manterem-se inseridas no contexto mundial.

Assim, o estado brasileiro após vários movimentos de reforma e contra-reforma, finalmente se estruturou sob as bases do Estado Contemporâneo que, segundo artigo elaborado por Maria Carolina Miranda Jucá, intitulado “Crise e Reforma do Estado” firmou suas bases nos seguintes preceitos:

- a) delimitação das funções do Estado, com a redução do seu tamanho por meio, principalmente, de programas de privatização, terceirização e publicização;
- b) redução da interferência do Estado ao plano de atividades em que haja real necessidade de sua intervenção, através de programas de desregulação que possibilitem maior controle via mercado, passando o Estado a ser promotor da capacidade de intervenção do país, e não protetor da economia nacional frente à competição externa;

- c) aumento da governança do Estado;
  - d) aumento da governabilidade, graças a instituições políticas que garantam uma melhor intermediação de interesses sociais, com maior controle social e democracia direta;
  - e) implantação do modelo de administração gerencial, o qual teria repercussões nos âmbitos econômico (pela diminuição do déficit público, ampliação da capacidade financeira do Estado para concentrar recursos em áreas em que é indispensável sua atuação direta), social (aumento da eficiência dos serviços públicos, sejam eles prestados diretamente pelo Estado ou não, havendo melhor socialização dos mesmos) e político (pela melhor intermediação de interesses públicos e privados, assegurando um caráter mais democrático da gestão pública).
- <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3598>

Diante desse cenário, a edição da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF veio instrumentalizar o estado e a sociedade com a exigência de maior planejamento dos gastos, responsabilidade do administrador e transparência das ações perante o governo e a sociedade.

Sobre a atuação do Controle Interno na Administração Pública, nos ensina o Professor Carlos Pinto Coelho da Mota que:

O regime republicano, em seus princípios, assegura a todos a igualdade de oportunidades e o direito subjetivo público a um governo honesto e eficaz, permitindo, pelos inúmeros mecanismos de participação, o controle democrático do exercício do poder. A esse controle se submetem todos os gestores de bens e valores públicos.

Os controles internos e externos, atividades obrigatórias aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, têm por ordem constitucional a missão estendida de avaliar os resultados relativos à legitimidade e economicidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, nos órgãos e entidades da Administração, além de avaliar o cumprimento das metas das leis orçamentárias. Vejam-se os arts. 5º, I e II; 37, e 70 a 74 da Constituição Federal. (Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Número 8 – dezembro/2006)

Diante dos mandamentos constitucionais torna-se cada vez mais premente a necessidade de um controle mais efetivo das atividades da Administração Pública, haja vista a modernização desta, ocasionada em grande parte pelas transformações sociais e pelo crescimento da demanda por serviços públicos em maior quantidade e melhor qualidade.

Essa nova tendência pode ser notada, inclusive, no tratamento que hoje é dado aos agentes públicos. Estes deixaram de ser “administradores públicos” e passaram a ser chamados de “gestores públicos”.



De acordo com Márcia Maria Moreira, essa mudança na terminologia demonstra a responsabilidade que é dada aos responsáveis pela gestão pública em nosso país. O termo gestor público, representa o caráter social-democrático que a *res publica* vem conquistando: gerenciar remete à idéia de cuidar bem de valores, prevalecendo sempre o interesse público.

É importante salientar, no entanto, que a mudança de terminologia, a modernização e o caráter mais social empregados aos gestores da coisa pública em nosso país, não serviram para coibir, em sua totalidade, as ações de malversação dos recursos públicos.

#### **4.1 – O Controle Interno no Poder Executivo Federal**

O Controle Interno tem como foco principal a análise da gestão administrativa sob o aspecto da legalidade, cumprimento de metas, além da verificação da conformidade das tomadas de decisão dos administradores quanto à eficiência e eficácia.

A análise da legalidade, de modo geral, compreende a legalidade contábil-financeira; já o mérito, está relacionado à verificação da conveniência e oportunidade das medidas e decisões adotadas no atendimento do interesse público, e os aspectos relacionados à eficiência, produtividade e gestão.

O Princípio da Eficiência somente adquiriu esse status a partir da Emenda Constitucional n.º 19/1998, que incorporou ao texto do art. 37 da Constituição esse princípio, o qual veio atender ao anseio da sociedade que buscava serviços públicos com maior qualidade, mas que não redundassem em aumento de tributos.

Quanto à exigência de maior qualidade dos serviços prestados pelo governo, verifica-se que há uma ligação direta com a produtividade. Embora o Estado não tenha como objetivo principal a obtenção de lucro, com a implantação de metas a serem cumpridas pelos gestores da coisa pública, este passou a ser equiparado à iniciativa privada, no que se refere ao melhor aproveitamento do dinheiro público e a diminuição do excesso de formalismo na atuação do Estado.

Como exemplo deste movimento, podemos citar o projeto das parcerias público-privadas. Como o setor público não tem recursos suficientes para implementar todos os investimentos necessários em obras de infra-estrutura de que o país necessita e na

tentativa de encontrar mecanismos de financiamento, com base em experiências semelhantes adotadas na Europa, criou-se o projeto de parcerias com a iniciativa privada para execução de empreendimentos rentáveis a longo prazo.

Voltando à esfera do controle, verifica-se que no Poder Executivo Federal, o maior destaque da atuação do controle estava ligada à questão financeira. Para tanto, após verificar como foram efetuados os dispêndios, era emitido um relatório que comporia a prestação de contas do órgão e que serviria de base para o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas da União. Nesse aspecto visava principalmente o equilíbrio entre a receita e a despesa e o atendimento das metas fiscais, consoante previsto nos arts. 1º, § 1º c/c o 58 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

.....

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

O controle na gestão, de acordo com BRAGA (2003, p. 79), visa o acompanhamento simultâneo da atuação da entidade, com a adoção de medidas que garantam que os recursos materiais, bem como os humanos serão aproveitados de forma eficiente. Tal atuação transcende a simples verificação dos aspectos formais e legais envolvidos no processo.

Portanto, aí reside um problema vivido por quase todos os órgãos da administração pública, pois o conceito do que vem a ser eficiência e eficácia possui aspectos extremamente subjetivos que, por vezes, prejudica a análise dos atos.

Como exemplo, podemos citar uma contratação de equipamentos de informática. Em alguns órgãos se faz a opção pela locação desses equipamentos,

alegando que, por se tratar de produtos que possuem um vida útil pequena, a sua aquisição faria com que o Estado investisse recursos em bens que a longo prazo não dariam o mesmo retorno.

De outra parte, há uma corrente que alega que a locação de produtos de informática é uma prática que onera o Estado de forma desarrazoada, pois, muitas vezes, o valor pago decorrente desses aluguéis seria o suficiente para a compra desses produtos com a vantagem de que, ao final do contrato a Administração Pública seria proprietária desses bens e não teria que desembolsar recursos com nova aquisição ou pagamento de aluguel.

Pelo exposto, observa-se que numa simples aquisição de um produto de informática pode ser gerada uma grande polêmica. Trazendo isso para o campo de atuação do administrador, percebe-se que os atos de gestão adotados por estes por si só envolvem um grau de controvérsia inerente.

Dessa forma, na gestão da coisa pública, temos de um lado todas as áreas responsáveis pelo cumprimento da legislação e dos programas de trabalho, cada um com um tipo de visão de qual seria a melhor forma de se alcançar as metas definidas e de acordo com a sua interpretação das leis as quais estão subordinadas; e de outro as várias unidades responsáveis por realizar o controle interno, as quais, da mesma forma, interpretam a lei e os conceitos que entendem por eficiência e eficácia.

No campo das esferas de governo estadual e municipal, observa-se que somente a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal é que as Controladorias passaram a ter uma atuação mais efetiva, pois a prestação de contas passou a ser mais relevante.

Aliado à criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, os avanços tecnológicos tiveram papel preponderante no avanço dos sistemas de controle, pois permitiram aos Tribunais de Contas e à própria sociedade, um melhor acompanhamento das prestações de contas dos diversos entes, emprestando maior transparência ao processo.

Atualmente, os controles caminham para uma atuação não apenas voltada para o campo da verificação de questões legais e formais, mas, também, na análise do custo-benefício envolvido no gasto público e a avaliação de seus aspectos positivos e negativos.

#### **4.1.1 – O papel desempenhado pelas controladorias**

Buscando acompanhar as transformações sociais e o crescimento da demanda da sociedade por serviços públicos, a Controladoria se tornou um instrumento de modernização da Administração Pública.

Como reflexo dessa nova postura, nota-se a mudança ocorrida na denominação dos agentes políticos, que passaram de “administradores públicos” para “gestores públicos” ou “ordenadores de despesa”. Essa mudança na terminologia demonstra a responsabilidade que é conferida aos responsáveis pela gestão da coisa pública.

Outros instrumentos que colaboraram para dotar a administração com um modelo mais gerencial, foi a valorização do planejamento, o qual se consubstanciou com a após a promulgação da Constituição de 1988 que inseriu no cenário a elaboração do Plano Plurianual - PPL, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual – LOA.

Nesse contexto, tornou-se necessário equiparar a Administração Pública à iniciativa privada – mesmo que o objetivo final do Estado não seja a obtenção de lucro - no que se refere a um melhor aproveitamento dos recursos públicos e à diminuição do excesso de burocracia.

Assim, diante desse cenário o principal papel do Sistema de Controle Interno passou a ser o de contribuir para o alcance do bem comum, representando o órgão com responsabilidade e sugerindo procedimentos viáveis melhoria da atuação da Administração Pública. Para tanto, cabe os sistemas de cada órgão a busca pela informação e atualização constantes, para que possam se antecipar ao cometimento de infrações e ao invés de detectá-las *a posteriori*, atuar de forma preventiva.

#### **4.1.2 – Necessidade de Harmonização dos Procedimentos**

No desempenho da atividade pública, não é raro encontrar órgãos que possuem competências semelhantes adotarem procedimentos diferentes no momento da aplicação dos recursos públicos, justamente devido à falta de uniformidade gerada pela interpretação dos vários normativos legais.

Diante desse quadro, o Poder Executivo Federal tomou a iniciativa de criação, em 1999, da Controladoria Geral da União – CGU, que possui, como um de seus

objetivos, harmonizar a interpretação dos atos normativos e os procedimentos relativos às atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Assim, a Controladoria Geral da União – CGU contribui para a pacificação e consolidação do correto entendimento da legislação e dos vários procedimentos administrativos que fazem parte do cotidiano do gestor público, além de zelar pela aplicação dos princípios da eficiência e eficácia.

O desempenho dessa atividade, embora seja de extrema importância, é muito árdua, pois é influenciada por diversos fatores alheios à simples aplicação dos normativos legais. Como exemplo, podemos citar o cenário político em que o administrador está inserido, sofrendo pesadas críticas a política econômica adotada pelo governo. De um lado, há os que afirmam que a taxa básica de juros poderia diminuir para incentivar o crescimento econômico, e que taxas altas só se justificam em época de inflação alta. Já os outros, afirmam que a inflação só está sob controle por causa da política econômica adotada na definição da taxa de juros.

Como se observa, questões como essa fogem à esfera de atuação dos órgãos de controle interno, pois é muito difícil analisar as decisões tomadas pelo administrador político. Essa função cabe, em última instância, ao Poder Legislativo por meio do Tribunal de Contas da União que é o órgão competente para avaliar se a gestão foi eficiente, eficaz e se houve o atingimento das metas propostas no Plano Plurianual.

#### **4.2 – Competência da Controladoria Geral da União**

Como já existe um órgão central de controle interno que atua perante o Poder Executivo Federal, poder-se-ia, em um primeiro momento, ponderar sobre a possibilidade de a Controladoria Geral da União exercer esse controle perante o Poder Judiciário.

Sobre essa questão, devem-se analisar alguns aspectos que são inerentes à CGU e que determinam sua atuação.

Inicialmente é importante destacar que a União é composta por todos os órgãos e entidades federais, englobando-se aí os três poderes da união. Assim, em uma primeira análise pode-se inferir que a Controladoria Geral da União teria gestão sobre todos os órgãos que fazem parte da união.

No entanto, apesar de apresentar a palavra União em sua identificação, a CGU foi criada com o objetivo de auxiliar diretamente o Presidente da República quanto aos assuntos que envolvem a defesa do patrimônio público, no âmbito do Poder Executivo, consoante disposto no art. 17 da Lei 10.683, de 28 de maio de 2003, alterado pela Lei 11.204, de 5 de dezembro de 2005.

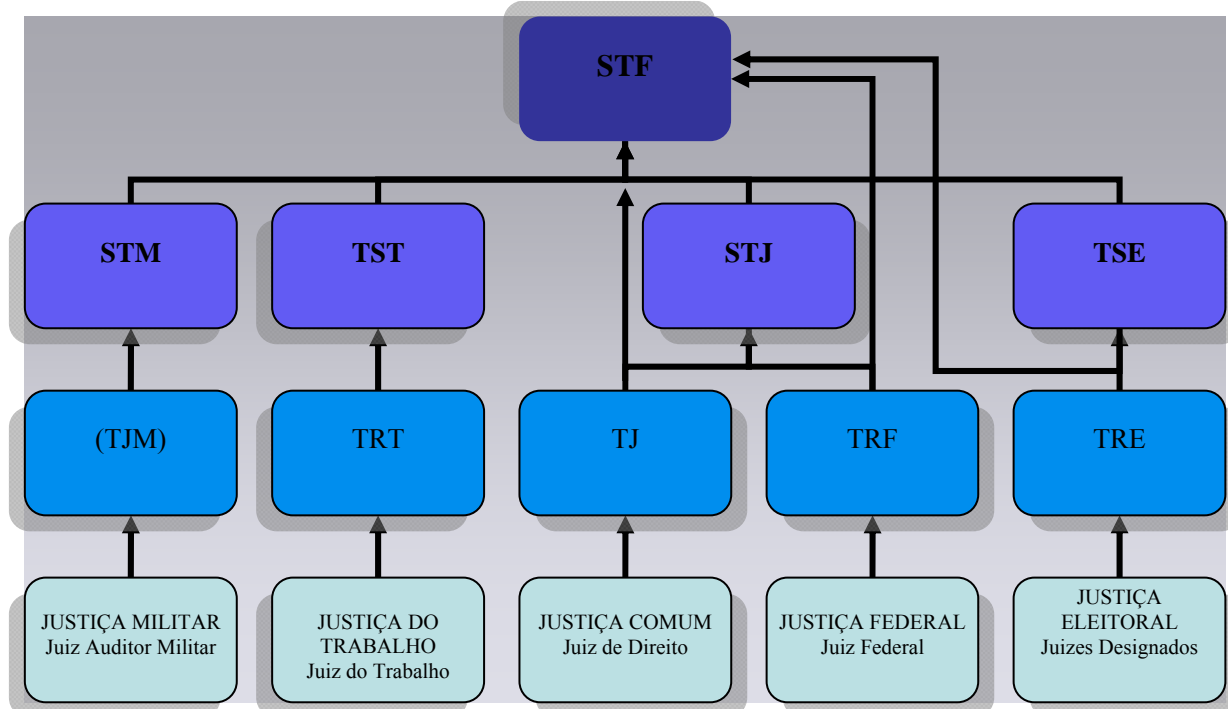
Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. (Redação dada pela Lei nº 11.204, de 2005) (Grifamos)

Depreende-se, portanto, do texto legal acima transcrito, que a Controladoria Geral da União, tem atuação restrita para exercer o controle apenas dos órgãos e entidades subordinados ao Poder Executivo Federal, considerando que ela está inserida na estrutura deste poder, sua atuação no âmbito dos outros poderes significaria a interferência do Poder Executivo na gestão dos demais Poderes da União, o que acabaria por ferir o princípio da independência entre o Executivo, Judiciário e Legislativo.

## 5 – A ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO PODER JUDICIÁRIO FEDERAL

O Poder Judiciário é regulado pela Constituição Federal em seus arts. 92 a 126, tendo como função precípua a prestação de serviços jurisdicionais. Para melhor compreensão vejamos o organograma elaborado por Bruno Albergaria apresentado no livro Instituições de Direito. São Paulo: Atlas. 2008. Vejamos:

QUADRO 6 – Organograma do Poder Judiciário



Fonte: Bruno Albergaria apresentado no livro Instituições de Direito. São Paulo: Atlas. 2008.

No que concerne ao Poder Judiciário Federal, nosso foco de estudo, este é composto pelo Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Superior Tribunal Militar, Tribunal Superior do Trabalho, Tribunal Superior Eleitoral, Conselho da Justiça Federal e Conselho da Justiça do Trabalho.

Cada um dos órgãos acima mencionados, embora componham o Poder Judiciário possuem autonomia financeira e administrativa no que se refere à gestão dos recursos disponíveis no orçamento da união.

Como se pode observar existem várias setoriais de controle interno, cada uma atuando em seu respectivo tribunal e tendo como instrumento de trabalho a legislação vigente, a doutrina e a jurisprudência as quais são passíveis de interpretação e, por isso,

geram distorções quando de sua aplicação. Por essa razão, cada unidade age de forma independente e descoordenada sem nenhum tipo de comunicação entre elas, sendo este o entendimento do Juiz do Trabalho Alexandre Nery de Oliveira no qual assevera que:

Algo que tem sido alvo de fundadas críticas é a falta de unidade administrativa e financeira do Judiciário, eis que cada Tribunal, detendo significativa parcela da auto-gestão do Poder Judiciário, não precisa coadunar sua atuação neste campo com a dos demais Tribunais.”. (Estudo publicado no site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=215>).

Diante deste cenário, a criação de um órgão central de controle interno que pudesse unificar a metodologia de atuação dos controles internos em cada um dos mencionados órgãos, assim como ocorre atualmente no âmbito do Poder Executivo por meio da Secretaria Federal de Controle, que antes fazia parte da estrutura do Ministério da Fazenda e atualmente figura na Controladoria Geral da União.

### **5.1 – O Conselho Nacional de Justiça Como Órgão Central de Controle Interno**

O Conselho Nacional de Justiça – CNJ, órgão do Poder Judiciário brasileiro, com atuação em todo o território nacional, foi instituído pela Emenda Constitucional n.º 45, de 30 de dezembro de 2004. Instalado em 14 de junho de 2005, com sede em Brasília. Compõe-se de 15 membros, sendo presidido por Ministro indicado pelo Supremo Tribunal Federal.

Possui em sua estrutura o Plenário, a Presidência, a Corregedoria, as Comissões e a Secretaria-Geral. Suas funções principais estão estabelecidas no art. 103-b da Constituição Federal e regulamentadas em seu Regimento Interno. São elas:

Art. 103-B. O Conselho Nacional de Justiça compõe-se de quinze membros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e seis anos de idade, com mandato de dois anos, admitida uma recondução, sendo: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#)

.....  
§ 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura:

I - zelar pela autonomia do Poder Judiciário e pelo cumprimento do Estatuto da Magistratura, podendo expedir atos regulamentares, no âmbito de sua competência, ou recomendar providências;



II - zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União;

III - receber e conhecer das reclamações contra membros ou órgãos do Poder Judiciário, inclusive contra seus serviços auxiliares, serventias e órgãos prestadores de serviços notariais e de registro que atuem por delegação do poder público ou oficializados, sem prejuízo da competência disciplinar e correicional dos tribunais, podendo avocar processos disciplinares em curso e determinar a remoção, a disponibilidade ou a aposentadoria com subsídios ou proventos proporcionais ao tempo de serviço e aplicar outras sanções administrativas, assegurada ampla defesa;

IV - representar ao Ministério Público, no caso de crime contra a administração pública ou de abuso de autoridade;

V - rever, de ofício ou mediante provocação, os processos disciplinares de juízes e membros de tribunais julgados há menos de um ano;

VI - elaborar semestralmente relatório estatístico sobre processos e sentenças prolatadas, por unidade da Federação, nos diferentes órgãos do Poder Judiciário;

VII - elaborar relatório anual, propondo as providências que julgar necessárias, sobre a situação do Poder Judiciário no País e as atividades do Conselho, o qual deve integrar mensagem do Presidente do Supremo Tribunal Federal a ser remetida ao Congresso Nacional, por ocasião da abertura da sessão legislativa. (grifamos)

Como se pode perceber, o objetivo principal do Conselho Nacional de Justiça é o de assegurar a autonomia do Poder Judiciário e zelar pela sua imagem enquanto instituição integrante do poder público. Assim, ele zela também pela autonomia deste poder à medida que denuncia a atuação de forças políticas que buscam impedir que seus membros exerçam suas funções de forma independente, funcionando como um órgão de defesa do Poder Judiciário.

Ao definir o planejamento estratégico de Judiciário brasileiro, exerce a função de interlocutor junto à sociedade, informando-a das prioridades que serão dadas em determinada gestão, quais serão os objetivos principais e como alcançá-los, emprestando, dessa forma, transparência à atuação desse Poder.

Ao receber e apurar denúncias referentes a seus membros e auxiliares exerce a função de auto-tutela, pois cria mecanismos próprios de punir e, assim, controlar seus integrantes, o que também é uma forma de dar uma resposta à sociedade, tentando quebrar com isso o paradigma de que este é o país da impunidade, onde os poderosos podem viver à margem da lei.

Além disso, o Conselho Nacional de Justiça, por meio da divulgação de relatórios estatísticos semestrais informa aos interessados sobre o cumprimento dos objetivos inicialmente estabelecidos. No entanto, nesses relatórios pode verificar que não há um destaque relevante em relação à gestão administrativa do Poder Judiciário, considerando que todos os objetivos elencados estão mais voltados para a atividade fim desse poder, qual seja a prestação jurisdicional. Tal constatação pode ser comprovada em consulta ao Relatório de Prestação de Contas – Exercício 2007, disponível no site do Conselho Nacional de Justiça, onde se observa que a gestão administrativa foi abordada apenas no último capítulo do relatório que é composto de 130 páginas [http://www.cnj.jus.br/images/stories/relatorio\\_de\\_prestacao\\_de\\_contas\\_cnj\\_2007.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/stories/relatorio_de_prestacao_de_contas_cnj_2007.pdf).

O cuidado com o gasto público ganhou maior relevância após a edição da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, pois enfatizou a necessidade de maior controle, fiscalização e transparência na gestão dos recursos públicos. Passou a ser um elemento orientador, servindo como ferramenta gerencial para o administrador público.

Ademais, enfatizou a necessidade de que as ações governamentais passem a ser planejadas de forma mais criteriosa, a fim de que o orçamento assuma o papel para o qual foi criado: servir de peça de controle do gasto público e de definição das prioridades sociais. Além disso, serviu de base para uma série de reformas como a previdenciária, a administrativa, a criação da lei de crimes fiscais, o estatuto da cidade, além de assegurar um eficiente gerenciamento da atividade pública.

Como o CNJ tem, entre seus objetivos, o de dar transparência ao Poder Judiciário, seria importante que também enfatizasse o aspecto administrativo dessa instituição, pois prestar contas de como aplicar recursos públicos também é uma demanda, assim como uma prestação jurisdicional mais rápida e eficiente, que vem crescendo junto à sociedade. Assim, destinar ao CNJ a atribuição de coordenar os sistemas de controle interno dos órgãos que integram o Poder Judiciário seria mais uma forma de se alinhar a essa demanda, pois propiciaria a centralização das informações a serem divulgadas para a sociedade.

Outro aspecto relevante é o fato de que o CNJ possui em seu corpo de conselheiros, membros integrantes do Poder Judiciário, do Ministério Público e da própria sociedade. Essa formação possibilitaria que integrantes da sociedade tenham poder de controle direto sobre o Poder Judiciário. Embora os órgãos de controle não tenham como obrigar o Poder Público a governar, eles podem sim impedir o

desgoverno. E um Sistema de Controle Interno composto, entre outros, de representantes da sociedade, viabilizaria a demonstração do desempenho das entidades públicas, e garantiria uma efetiva transparência e acabaria por influenciar a tomada de decisão junto aos gestores, pois este terá de prestar contas, em última instância à sociedade.

A própria LRF, em seu artigo 48, enfatiza a importância da transparência, ao incentivar a participação popular e a realização de audiências públicas a cada quadrimestre. Vejamos:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Atualmente o controle social não só sobre o Poder Judiciário, mas sobre todos os organismos que gerem recursos públicos, não se limita à verificação de que o dinheiro foi efetivamente aplicado no fim especificado, pois a regularidade na gestão pública passou do campo de “se houve desvio ou não”, para uma esfera mais abrangente onde são analisados outros aspectos relacionados à eficiência, eficácia, razoabilidade e da moralidade.

Esse mérito de valor, se incorporado ao CNJ, contribuirá efetivamente para o controle do Poder Judiciário. Não são raras as vezes em que informações sobre algumas aquisições mais polêmicas caem em domínio público e a crítica sobre a decisão da compra desse produto ganha uma magnitude tão grande que muitas vezes o governo prefere desistir da aquisição. Assim, nesses casos, a avaliação quanto à conveniência e legalidade poderia ser submetida previamente ao Controle Interno a ser criado no Conselho Nacional de Justiça para deliberação. Tal procedimento daria um maior respaldo ao administrador público de futuros questionamentos, tanto por parte da sociedade quanto do controle externo.

É claro que essa ação não seria indicada para todas as aquisições, pois acabaria engessando a máquina pública, mas apenas para aquelas de maior vulto ou de caráter

mais polêmico e controverso. Como exemplo, podemos citar a aquisição realizada pela Presidência da República, do avião para utilização funcional, onde foi possível presenciar diversos candidatos, na campanha de 2006, afirmarem que essa aquisição causou enorme prejuízo à nação brasileira.

Como a crítica ganhou expressivos colaboradores, auxiliados pela imprensa, o caso teve tanta repercussão que o Presidente da República se viu obrigado a prestar esclarecimentos para justificar a aquisição e a importância desse meio de transporte para um representante de Estado. Ressalte-se que se essas providências tivessem sido adotadas previamente à aquisição, mediante exposição de motivos circunstanciada, talvez não houvesse gerado tanta polêmica.

Com a implantação no Poder Judiciário de uma coordenação central de controle interno, fatos relevantes relacionados à gestão administrativa poderiam ser analisados antes de serem praticados, pois o simples fato de os dirigentes saberem que alguns atos serão submetidos à deliberação do Conselho, por si só, já pode fazer com que os gestores adotem todos os cuidados no momento da decisão sobre a forma de aplicação dos recursos, pois saberão que alguns casos terão que ser justificados e dotados de maior rigor em sua avaliação quanto à necessidade e conveniência.

No entanto, impende ressaltar que, para a atuação eficiente desse órgão central de controle que se propõe a criação, é necessário que os dirigentes de controle interno dos órgãos, pois se acredita que caberia a esses servidores responsáveis pelo controle interno, a decisão de submeter ao Conselho os atos que julgarem necessários.

Numa sociedade democrática, o interesse público primário deve nortear todas as ações governamentais, em todas as esferas de poder. Não mais se admite que o governante dite a forma como os recursos serão aplicados, tendo por parâmetro somente a sua vontade. É necessário que os anseios da população sejam devidamente considerados no momento da elaboração dos orçamentos.

Segundo a Ministra do Supremo Tribunal Federal Carmen Lúcia Antunes da Rocha, *“Antes a administração pública era imposta à sociedade. Hoje, a sociedade movimenta-se para impor ao Estado o desejado modelo de Administração Pública.”* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>

Como se observa, o estado moderno cada vez mais exige de seus dirigentes uma postura ética e transparente e a instituição de órgãos destinados à fiscalização e controle dos atos de gestão, antes de significar o aumento de custos para os cofres públicos, representa um avanço do estado na busca de uma gestão mais eficiente e transparente.

E o Poder Judiciário, que tem como responsabilidade, dentre outras, a de prestação de serviços jurisdicionais à população e de interpretação das leis deve estar atento também aos movimentos da sociedade em direção a uma maior transparência na sua atuação.

## **5.2 – Impossibilidade de Extinção dos Controles Internos Setoriais**

Em razão da sugestão de criação de um órgão central de controle interno para exercer o controle interno no âmbito do Poder Judiciário, poder-se-ia cogitar a possibilidade de extinção dos órgãos setoriais, instalados nos respectivos órgãos, para dar plenitude ao novo órgão.

Nada obstante, uma das características mais importantes do Controle Interno é exatamente estar inserido na realidade do órgão público ao qual está vinculado, o que possibilita a este conhecer as peculiaridades inerentes a cada organismo. Tal condição visa, justamente, possibilitar que o controle externo, em sua missão, possua um canal de comunicação dentro de cada órgão jurisdicionado, a fim de cumprir seu papel de propor correções, determinar medidas de forma impositiva a seus jurisdicionados.

Assim, a extinção dos órgãos setoriais de controle, acarretaria um distanciamento que acabaria por tornar o órgão central de controle – que se propõe a criação – incapaz de reconhecer as peculiaridades de cada organismo. Assim, o que se propõe é que o órgão central de controle interno atue como um interlocutor entre os controles internos setoriais – aqueles que integram a estrutura administrativa de cada entidade – e o controle externo (TCU).

Na verdade, a proposta é de que o órgão central de controle tenha como função precípua a de auxiliar os sistemas setoriais na forma de aplicação de técnicas de controles eficientes, coordenar a realização de treinamentos necessários ao aperfeiçoamento dos profissionais que militam nessa área, bem como manter atualizada a aplicação da legislação e jurisprudência afetas à administração.

Ressalte-se que as competências aqui sugeridas, são semelhantes às que figuram nas atribuições da Controladoria Geral da União, estabelecidas pela Lei 10.683, de 28 de maio de 2003, arts. 17 e 20.

## 6 – CONCLUSÃO

Para exercermos o combate à corrupção no serviço público, temos a necessidade de sempre estarmos investindo no aprimoramento dos sistemas de controle. Sistemas de Controle independentes, fortalecidos e capacitados são essenciais para a diminuição da corrupção e da malversação dos recursos públicos, bem como para a transparência que a sociedade exige.

Prestar contas perante a sociedade é essencial para a comprovação da retidão dos administradores na condução dos gastos público, além de conquistar a confiança dos cidadãos nas instituições.

Dentro dessa perspectiva, o presente estudo buscou demonstrar a necessidade de aperfeiçoamento do controle interno no âmbito do Poder Judiciário, utilizando o suporte de referências conceituais, a legislação vigente acerca do assunto e a experiência verificada no Poder Executivo com a criação da Controladoria Geral da União.

Assim, a proposta de criação de um órgão central de Controle Interno, a ser implantado na estrutura do Conselho Nacional de Justiça, com a função de coordenação, supervisão e orientação às unidades de cada Tribunal e Conselhos, vem ao encontro de um anseio cada vez mais forte da sociedade que clama por um Poder Judiciário mais célere, mais eficaz, mais efetivo e mais transparente em suas ações.

A medida ora proposta seria de grande valia, pois a uniformização dos procedimentos no âmbito do Poder Judiciário permitiria aos órgãos de controle interno ampliar sua esfera de atuação passando da análise dos atos administrativos sob o prisma da legalidade, legitimidade para o da conveniência, eficácia, efetividade e moralidade. Sobre o tema o ilustre Ministro Valmir Campelo proferiu discurso na abertura do Seminário Brasil XXI no Rio de Janeiro, no qual destacou a necessidade de criação de uma “Lei de Responsabilidade Social” cujo objetivo seria o de “estabelecer critérios qualitativos e quantitativos, com controle do mérito dos gastos e da efetividade do controle dos gastos governamentais.” (Valmir Campelo, 05/08/2004).

O eminente Ministro reforça ainda sua tese asseverando que:

O Administrador teria um balizamento claro das metas a atingir, reduzindo o desperdício e a malversação que são possíveis quando não existe definição precisa dos fins.

Os controles, por seu turno, disporiam de referencial necessário para avaliar os resultados dos programas de governo e o atendimento

efetivo às necessidades da população. Com a prévia definição de padrões de desempenho e a certeza de que o seu atingimento será avaliado, a aplicação dos recursos tenderia a ser otimizada, neutralizando a escassez de meios. (Valmir Campelo, 05/08/2004)

Como demonstrado no presente estudo, a criação de um órgão central de controle interno no âmbito do Poder Judiciário Federal, composto por representantes de todos os órgãos que o integram, viabilizaria a transparência exigida pelos normativos legais, pelos estudiosos e autoridades citados ao longo do trabalho e também pelos próprios cidadãos.

Por fim, diante de todos os normativos legais, doutrinários e, ainda, os conceitos e pressupostos apresentados neste trabalho, demonstram que a implantação de organismos dedicados à atividade de controle, não só no Poder Judiciário – que é a proposta deste trabalho – mas em todas as esferas de governo só viria a contribuir para a redução dos altos índices de corrupção, verificados no serviço público, o que vem corroborar com o pensamento expressado pelo Doutor Stephen Kanitz, mencionado no início deste estudo, de que “*O Brasil não é um país intrinsecamente corrupto. Não existe nos genes brasileiros nada que nos predisponha à corrupção, algo herdado, por exemplo, de desterrados portugueses*”. (Publicado pela Revista Veja edição 1600, ano 32, nº 22, de 2 de junho de 1999, página 21).

## REFERÊNCIAS

ALBERGARIA, Bruno. **Instituições do Direito**. São Paulo. Atlas, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. ed. São Paulo. Saraiva, 2003. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 28 mar, 2008.

BRASIL, **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 abr, 2008.

BRASIL, **Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 20 nov, 2008.

BRASIL, **Lei n.º 11.204, de 5 de dezembro de 2005**. Altera a Lei 10.683, de 28 de maio de 2003. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 15 nov, 2008.

CAMPELO, Valmir. **Diálogo Público: fiscalização e controle social da gestão pública do Estado do Rio de Janeiro**. Discurso proferido na abertura do Seminário, 5 ago, 2004.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Regimento Interno**. Disponível em <http://www.cnj.gov.br/pages/regimento.jsp>. Acesso em 30mar, 2008.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **RELATÓRIO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS – Exercício 2007**. Disponível em [http://www.cnj.jus.br/images/stories/relatorio\\_de\\_prestacao\\_de\\_contas\\_cnj\\_2007.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/stories/relatorio_de_prestacao_de_contas_cnj_2007.pdf).

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo:Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. AUDIBRA, 1992.

JUCÁ, Maria Carolina Miranda. Artigo intitulado **Crise e Reforma do Estado**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3598>

KANITZ, Stephen. **Artigo publicado pela Revista Veja**, edição 1600, ano 32, n.º 22, de 2 de junho de 1999, pg. 21.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Estudo intitulado **Reforma das instituições do Estado brasileiro – Executivo, Legislativo e Judiciário**. (Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/papers/2005/05.23.ReformadoEstadoBrasileiroeoDesenvolvimento.WEB.pdf>



MOREIRA, Márcia Maria. Artigo intitulado **O controle interno como paradigma da administração pública gerencial**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>

MOTTA, Carlos Coelho Pinto da. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-8-DEZEMBRO-2006-CARLOS%20MOTTA.pdf>. Acesso em 31 mar, 2008.

OLIVEIRA, Alexandre Nery de. **Artigo sobre a Reforma do Judiciário**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=215>. Acesso em 29 mar, 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Plano Estratégico 2006-2010**. Disponível em [http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PLANEJA\\_GESTAO/PLANEJAMENTO/PLANO\\_ESTRATEGICO/PET\\_2006-2010.PDF](http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PLANEJA_GESTAO/PLANEJAMENTO/PLANO_ESTRATEGICO/PET_2006-2010.PDF)

## **BIBLIOGRAFIA CONSULTADA**

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR 14724 - Informação e documentação: Trabalhos acadêmicos**. 2ª ed. Dezembro de 2005.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR 6023 - Informação e documentação: Referências – Elaboração**. Agosto de 2002.

AURÉLIO, Holanda Buarque. Dicionário. Programa Positivo internet.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**: Tradução Autorizada. 7ª ed. (idioma inglês de *Modern Auditing*). São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins & DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL, **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 26 out, 2008.

BRASIL, **Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 26 nov, 2008.

VIANA, Nildo. **A elaboração do projeto de pesquisa**. 2ª ed. Goiânia: Germinal,